


管理者终身学习

国际工程承包 与海外投资税收筹划 实务与案例

李 铮◎编著



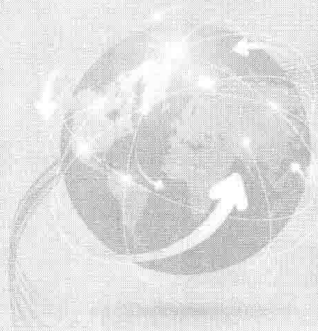
Tax Planning for International
Engineering Contracting
and Overseas Investment

 中国人民大学出版社

管理者终身学习

国际工程承包 与海外投资税收筹划 实务与案例

李 铮◎编著



Tax Planning for International
Engineering Contracting
and Overseas Investment

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

国际工程承包与海外投资税收筹划实务与案例/李铮编著. —北京: 中国人民大学出版社, 2017. 1

(管理者终身学习)

ISBN 978-7-300-23149-5

I. ①国… II. ①李… III. ①国际承包工程-研究②海外投资-税收筹划-研究
IV. ①F746. 18②F830. 59

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 163679 号

管理者终身学习

国际工程承包与海外投资税收筹划实务与案例

李 铮 编著

Guoji Gongcheng Chengbao yu Haiwai Touzi Shuishou Chouhua Shiwu yu Anli

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室)

010-62511770 (质管部)

010-82501766 (邮购部)

010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司)

010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京易丰印捷科技股份有限公司

规 格 170 mm×240 mm 16 开本

版 次 2017 年 1 月第 1 版

印 张 22.75 插页 2

印 次 2017 年 1 月第 1 次印刷

字 数 392 000

定 价 59.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

博学之，审问之，慎思之，明辨之，笃行之。

——《礼记·中庸》

dlet 38/05

序

PREFACE

随着国家“一带一路”战略的推进，我国企业境外投资规模不断扩大，“走出去”步伐明显加快。跨出国门的企业更多地参与跨国经济事务，面临着更加激烈的国际竞争。跨国经营者要想在竞争中求得生存和发展，就必须尽量以最小成本获取最大利润。追求价值增长的目的决定了跨国公司必须把国际税务筹划作为公司管理的重要内容和手段。同时，世界各国在政治制度、市场条件、分配制度、税制、外汇管制、对外资的政策等方面存在的差异，也为跨国公司国际税务筹划提供了巨大空间和实操方法。

我国跨国公司在国际税务筹划方面存在两大主要问题：

(1) 税务筹划意识淡漠。一些企业由于未树立充分的税务管理意识，因投资决策发生之前未进行合理筹划而产生较高的税务成本。许多企业的会计工作者只侧重会计核算功能、提供会计信息等基础工作，对税收成本的控制并不关注，没有意识到税务筹划的重要性与必要性。而管理人员则认为税务筹划与自己无关，是财务部门的职责，忽略了税务筹划需要管理人员与财会人员共同协作的要求。

(2) 纳税筹划能力不强。国际税务筹划专业性强，需要扎实的财会水平，还要了解和熟悉国际税收和金融知识，知晓各国的税收制度与法律法规。跨国公司的经营者想要卓有成效地开展税收筹划，前期需要进行大量细致慎重的研究。而我国财务人员对中国税法了解较多，对其他国家税法知之甚少，这些都严重影响了财务人员的纳税筹划能力。

本书作者在国际税务筹划工作方面有着丰富的理论和实践经验，在梳理国际税务筹划相关理论和基本方法的基础上，分别从国际工程承包和海外投资两个业务角度对税收筹划的方法与案例进行了详尽的阐述，并对税收筹划

的风险控制方法进行了解读。可以说，本书的出版为我国从事国际工程承包和海外投资的企业正确理解和掌握国际税务筹划的理念，科学开展税务筹划工作，合理选择国际税务筹划方法，加强国际税务筹划的管理，提供了有益的帮助和有效的借鉴。

王化成

目 录

CONTENTS

第 1 章 概 述 / 1

- 第一节 国际工程承包及海外投资税收筹划的背景和必要性 / 1
- 第二节 税收筹划的发展历程 / 2
- 第三节 国际税收的基本概念 / 4
- 第四节 国际工程承包和海外投资业务税收筹划的特点 / 13
- 第五节 各国的税收差异和分地域的不同处理方法 / 16
- 第六节 国际业务税收筹划常用的方法和步骤 / 18
- 第七节 国际工程承包与海外投资业务税收筹划的步骤 / 33
- 第八节 合理避税过程中需要注意的事项 / 33

第 2 章 国际工程承包业务的税收筹划方法及案例分析 / 38

- 第一节 国际工程承包业务简介 / 38
- 第二节 国际工程承包业务的流转税 / 45
- 第三节 国际工程承包业务的所得税 / 50
- 第四节 其他税种 / 63
- 第五节 国际工程承包业务在各个阶段税收筹划的工作 / 72
- 第六节 国际工程承包税收筹划实施案例分析 / 81
- 第七节 国际工程承包税收筹划案例启示 / 127

第3章 海外投资业务的税收筹划 / 135

- 第一节 海外投资业务简介 / 135
- 第二节 海外投资税收筹划方法 / 142
- 第三节 海外投资税务筹划案例分析 / 169

第4章 国际工程承包与海外投资税收筹划的风险 / 183

- 第一节 国际税收筹划过程中的风险 / 183
- 第二节 国际工程承包业务中的税务风险 / 186
- 第三节 海外投资业务中的税务风险 / 189
- 第四节 易触发税务稽查的信息 / 192
- 第五节 如何规避税收筹划风险 / 192
- 第六节 BEPS 行动计划下的税务合规性风险 / 197

附录 各国（地区）税制简介 / 201

亚洲 / 201

- 巴基斯坦 / 201
- 柬埔寨 / 205
- 印度尼西亚 / 243
- 老挝 / 256
- 泰国 / 261
- 新加坡 / 274
- 中国香港 / 277

非洲 / 287

- 加纳 / 287
- 刚果 / 298
- 安哥拉 / 301
- 肯尼亚 / 307
- 尼日利亚 / 312
- 赞比亚 / 319

美洲 / 326

巴 西 / 326

委内瑞拉 / 336

美 国 / 344

欧洲 / 354

俄罗斯 / 354

参考文献 / 358

第一节 国际工程承包及海外投资 税收筹划的背景和必要性

近年来，我国的国际工程承包业务得到了突飞猛进的发展，随着国家鼓励和支持企业“走出去”战略的实施，越来越多的企业加快了“走出去”的步伐，特别是对外工程承包行业飞速发展，工程项目规模日益增大，工程总承包模式日益广泛，形成了一大批有国际竞争力的大型跨国企业集团。

根据国际惯例，从事国际工程承包的企业，必须作为工程所在国的纳税主体向该国纳税。因此，在承揽项目之前，就要准确了解所在国的相关税制，包括征税对象、税率、纳税程序、纳税期限、税收优惠政策、违章处罚等。对外承包企业在与国外业主签订建造合同时，就形成了税务注册、登记的责任，也具备了纳税条件，在整个工程建设和质保维修期间，都要按照工程所在国的相关税收法律要求，履行纳税义务。

海外工程承包项目的快速发展和规模的迅速扩大，吸引了项目所在国政府部门和民众的极大关注。与此同时，这些“走出去”企业运营的合法性和合规性也受到当地各级政府更加严格的监控和检查，尤其以纳税合规性审查居多。因此海外工程承包项目税务管理受到了业界的广泛关注，海外工程复杂性的特点也为税务工作提出了更为专业化、系统化运作的要求。

随着国际工程承包及海外投资业务的日益增长，问题也接踵而至，部分“走出去”的企业在工程所在国遇到了比较严重的税务困扰和纠纷，遭受了

税务处罚，甚至为此失去了市场信誉。有些企业不进行正规的税收筹划，而是采用偷税漏税的方法，结果为这些短期行为付出了沉重的代价，不仅追缴应纳税款并缴纳罚金和滞纳金，更有甚者，财务人员锒铛入狱。

作为国际工程承包和海外投资类项目，是否采用了恰当的税收筹划方式直接关系到项目的利润。因此，如何充分利用各国的税收政策和相互之间的税收差异进行国际税收筹划，合理合法地降低国际工程业务的税负，从而达到利润最大化的目的，是我国对外承包和海外投资企业提高国际竞争力的主要手段之一，理应受到企业的高度重视。

国际工程承包与海外投资的税收筹划，首先要遵循合法避税原则，即遵守项目所在国的法律法规，这是税收筹划的基础。在进行税收筹划前，一定要充分研读项目所在国的相关税务法律条文。

尤其对于投标的国际工程承包项目，在实际操作中，往往因为标书要求的时间紧，有的企业就想当然地估计税费，待中标后发现实际税负远远超出预期，最终导致成本增加，项目亏损。因此，对于第一次涉足的国家和地区，建议企业请专业的国际知名会计师事务所或税务师事务所提供所在国的税务报告供参考，从而准确掌握税负支出。

总之，逃税行为在各国的法律法规中均属违法行为，纳税人应充分意识到逃税行为一旦败露，给企业带来的损失远远大于逃税给企业带来的利益，这里所说的损失还不仅仅限于经济上的，更重要的是企业的形象，有可能丧失在该国继续承揽项目的机会，更有甚者，有可能殃及国家形象，导致国外的一些媒体指责中国企业，那就更得不偿失了。因此，这里反复强调，税收筹划不是偷税漏税，而是通过仔细研究各国税法之间的差异，运用税收筹划的方式达到减轻税负的目的。

因此，建议企业建立多层次的税务管理架构，落实前期税务调查，合理筹划，重视合同条款，做好项目执行中的税务管理工作，有效避免项目税务风险，确保项目盈利目标的实现。

第二节 税收筹划的发展历程

一、国际税收筹划的发展历程

纳税人在不违反税收法律法规的前提下，通过对经营、投资、理财活动的安排等进行筹划，尽可能地减轻税收负担，以获取“节税”（tax savings）

的税收利益的行为很早以前就存在。从税收的历史过程来看,税收筹划是纳税人为减轻税负而采用的一种手段,是税制发展到一定阶段才出现的。

税收筹划最早可以追溯到19世纪中叶的意大利。那时意大利税务专家的地位不断提高,可以从事包括税收咨询在内的税务业务。税收筹划得到社会的关注和被法律所认可是在20世纪30年代。1935年英国的税务局长诉温斯特大公案在业内颇为有名。当时参与此案的英国上议院议员汤姆林爵士对税收筹划作了这样的表述:“任何一个人都有权安排自己的事业。如果依据法律所做的某些安排可以少缴税,那就不能强迫他多缴税。”汤姆林爵士的观点得到了法律界的认同,这是第一次从法律上对税收筹划给予认可。英国、澳大利亚、美国在以后的税收判例中经常接引这一原则精神。经过半个多世纪的发展,税收筹划的规范化定义得以逐步形成,即“在法律规定许可的范围内,通过对经营、投资、理财活动的事先筹划和安排,尽可能取得节税的经济利益”。

现代意义上的税收筹划研究,应当说是自1959年欧洲税收联合会成立真正开始的。欧洲税收联合会是在法国巴黎由5个欧洲国家从事税务咨询的专业人员和团体发起成立的,其成员遍及奥地利、比利时、瑞士、德国、英国、丹麦、西班牙、法国、意大利、卢森堡、荷兰等22个欧洲国家。欧洲税收联合会明确提出了税务专家是以税务咨询为中心开展税务服务,于是形成了一种独立于代理业务的新业务,这种业务的一个主要内容就是税收筹划。

从20世纪80年代起,安永、毕马威等知名会计师事务所就开始销售避税方案。1991年,美国会计师行业调整规则,规定注册会计师在进行税务咨询时,可从为客户节约的税额中提成,而不只是按小时收费。这为税务筹划业务的兴起提供了动力。如今,销售避税方案已成为国际上一些知名会计公司的主营业务之一。在西方国家,各大会计师事务所都拥有一支专业的税务咨询队伍,税务咨询收入几乎占事务所总收入的1/3。美国的会计师事务所从19世纪中叶发展至今,审计的概念已逐渐淡化,审计收入比例越来越小,取而代之的则是迅速发展且所占比重越来越大的咨询业。从美国税务咨询来说,最为看好的是纳税策划,这也是获利最多、发展前途最广的一项业务。在美国,为了适应世界经济迅速发展的需要,一般大公司的交易计划都首先要充分考虑税务筹划,做详细的税务分析。

目前,税收筹划在西方发达国家已受到纳税人和政府的高度重视,税收筹划的专业化趋势也越来越明显。

二、我国税收筹划的发展历程

20世纪90年代，中国的国际工程承包企业刚刚走出国门，当时中国的税法本身就不够健全，而中国承包商的主要优势就是价格低廉，导致国际工程承包项目所在国主要分布于经济落后的国家，而这些国家的税法更是处于初级阶段，所以许多承包商采用找关系、走后门的方法达到少缴纳税款的目的。更有甚者，猖狂偷税漏税，甚至抗税。另一个极端则是，一些承包商由于对税法不熟悉，屈从税务机关多征强征税款。总之，在那个时代，税收筹划在中国承包企业中还是个新名词，税收筹划基本没有生存的空间。

进入21世纪，我国的税法处于逐步完善的阶段，偷税漏税和税收筹划并存。部分纳税人仍沿袭传统的纳税方式，通过特殊关系达到少缴纳税款的目的，但由此付出的代价和成本也越来越高，而腐败的税务官员得到的惩治概率也在攀升，整个国家的税务环境整体向好，迫使部分纳税人开始思考如何合法减少税负。此时的税收筹划开始在中国萌芽发展。

近几年来，我国整体的法制环境初步建立，税收法律法规亦趋于完善。虽然仍然存在涉税犯罪的现象，但社会已经形成纳税要合法的整体意识，借助税收筹划，合法减少税负，已被大多数纳税人接受。对于税务机关而言，也认识到税收筹划的积极意义，税收筹划已经为全社会所认同。而项目所在国，随着外国企业进入的越来越多，也在实践中摸索出对外国承包商的征税制度。因此，在这一阶段，国际工程承包和海外投资企业越来越重视税收筹划，全球经济和法制的发展同样给税收筹划创造了良好的氛围。

总之，随着社会经济发展，税收筹划已受到纳税人和政府的高度重视，世界各国（或地区）的税种、税率、税收优惠政策等千差万别，为国际工程承包和海外投资企业开展国际税收筹划提供了广阔的空间。税收筹划日益成为纳税人理财或经营管理整体中不可缺少的重要组成部分。

第三节 国际税收的基本概念

一、国际税收

国际税收（international taxation）是指两个以上的国家和地区，在对跨国纳税人行使各自征税权力的过程中所发生的税收分配关系。国际税收根本

性问题就是税收管辖权，其要解决的是国家间的双重征税问题，实现平等税收负担。

二、国际税收筹划

国际税收筹划是指跨国纳税人事先制定的，用于减少国际纳税义务的跨国投资经营计划。它是跨国纳税人在国际税收的大环境下，为了保证和实现最大的经济利益，利用公开合法的手段，达到规避或减轻税收负担目的的经济现象。国际税收筹划已成为国际工程承包及海外投资企业追求利润最大化的重要手段。

国际税收筹划与国际逃税和国际避税的概念是完全不同的。因此，在进行税收筹划之前，首先要清楚地区分这三个概念。国际逃税是指跨国纳税人采取某种违反税法的手段或措施，减少或逃避其跨国纳税义务的行为。逃税方式主要有：不向税务机关报送纳税资料；谎报所得额；伪造账册和收支凭证等。国际逃税属于违法行为，采取的是欺诈手段，其行为是不会被法律所认可的，要承担相应的法律责任，情节严重的，构成犯罪。国际避税是指跨国纳税人利用两个或两个以上国家的税法和国际税收协定的差别、漏洞、特例和缺陷，规避或减轻其总纳税义务的行为。国际避税方式主要有：转让定价避税、利用国际避税地避税、滥用国际税收协定避税等。

国际税收筹划和国际逃税是有本质区别的。虽然两者的经济目的和结果一样，但手段不同。国际税收筹划主要是通过纳税人的精心安排，采取合理选择其经营方式或经营地点等公开或接近公开的合法手段，保证在税务筹划前后所实现的实际纳税义务，符合法律规定的要求。国际逃税往往采取不公开的，具有欺诈性和隐瞒性的手段，以逃避其实际纳税义务，结果是对其应有纳税义务的逃脱，不仅与税法的立法意图相违背，而且与法律规定实质上也是不相符的。国际税收筹划实质上是避税计划。虽然各国对避税概念的认识存在差异，但多数认为应将国际税收筹划严格地限制在狭义的国际避税或正当避税、顺法意识避税的范畴，即纳税人通过合法（或合理）的手段，利用国际税收差别及有关国家税法的不完善和漏洞，在应税事项未发生之前进行的计划和安排，以减轻或规避纳税的负担。因而，应摒弃不当避税或违法避税的做法，如纳税人不能采取滥用税务协定等含有隐瞒或欺骗因素的方法，以逃避纳税义务，否则将被归入国际逃税范畴。

三、国际税收协定

国际税收协定是指两个或两个以上的主权国家为了协调相互间在处理跨国纳税人征纳事务方面的税收关系，本着对等原则，通过政府间谈判所签订的确其在国际税收分配中的关系的具有法律效力的书面协议或条约，也称为国际税收条约。税收协定属于国际法中“条约法”的范畴，它对当事国具有同国内法效力相当的法律约束力。

国际税收协定所要解决的主要问题，首先是处理国家之间的双重征税问题，这也是国际税收协定的基本任务，各类协定的主要条款内容都是围绕这一问题订立的。其次是要实现平等税收负担原则，这是处理国际税收关系的一项重要原则，也是谈判签订税收协定的目标之一。再次是情报的互相交换，防止或减少国际偷漏税。通常在避免双重征税协定中都有“情报交换”条款，缔约国之间按照协定的规定互相提供税收情报已经成为防止跨国偷漏税的有力手段。

世界上最早的税收协定是 1843 年比利时和法国政府签订的税收协定。该协定主要是为了解决两国政府在税务问题上的相互合作和情报交换等问题。100 多年来，为适应国际税收关系不断发展的需要，国际税收协定从单项向综合、从双边向多边迅速发展。特别是 20 世纪中叶以来，国家与国家之间签订税收协定十分普遍，范围不断扩大。据统计，目前国际上已经生效的税收协定有 2 000 多个，并且形成了具有世界意义的两个国际性税收协定范本：由联合国专家小组提出的《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》，即《UN 协定范本》；由经济合作与发展组织提出的《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》，即《OECD 协定范本》。两个范本的内容、结构大体相同，用以指导各国税收协定的签订。下一步的目标，应以最终形成世界各国共同承认的国际税收公约为方向，充分发挥税收协定在调整国际税收关系中的规范作用。

四、中国的对外税收协定

（一）我国对外税收协定的发展情况

新中国成立之后，我国根据不同时期经济发展的需要，与有关国家缔结了大量不同类型的国际税收协定。

早在 20 世纪 50 年代初，中国就与苏联和东欧各国以及朝鲜、越南等国签订友好通商条约或者通商航海条约，其中就包括双方免征海洋运输收入税

收的条款。之后又逐步与古巴、老挝、阿富汗、瑞士、加拿大、联邦德国、芬兰、英国、荷兰、比利时、希腊、意大利、挪威、丹麦、瑞典、科威特等国签订了互免海运收入税收或互免空运收入税收的专项税收协定，或者将互免海运收入税收或互免空运收入税收的条款包括在双方签订的海运协定或民用航空协定中。此外，我国还以换文的形式与波兰、阿根廷、法国等国达成了互免海运收入税收或互免空运收入税收的协定。在1981年1月以前，我国同有关国家签订的这类协定换文已达40多个。

20世纪70年代末以来，我国对外经济贸易发展迅速，外资涌入，对外投资和劳务输出飞速发展，我国与世界各国关于对跨国投资者和经营者的征税问题变得十分现实和突出，税收矛盾也随之出现并且日益复杂化，其中有很多问题是我国单方面难以解决的，如国际重复征税问题、对跨国纳税人和跨国所得征税权的确认问题等。1980年和1981年我国先后颁布了《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》三个涉外税法，初步确立了中国的涉外税收体系，为对外谈判和缔结全面避免重复征税协定奠定了法律基础。自1981年，我国开始与有关国家缔结全面性的双边税收协定。

1983年我国同首先开展经贸往来的日本签署了第一个综合性的国际税收协定——《中华人民共和国政府和日本国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》。2006年，国家税务总局在税收协定谈判和签署方面，有选择性地与英国、比利时等5个国家开展对原有协定的修订工作，完成了与香港特别行政区对原有税收安排的修订并签署了全面的税收安排，积极与中资企业海外投资活动较多的国家开展税收协定谈判。在税收协定执行方面，加强与缔约国税务当局相互协商，解决我国企业海外投资活动中遇到的税务纠纷及不公正待遇，妥善处理了一些有影响的我国企业境外税案。截止到2015年5月底，我国已对外正式签署100个避免双重征税协定，其中97个协定已生效，和香港、澳门两个特别行政区签署了税收安排。

已经生效的97个协定是（依签字顺序）：

日本，美国，法国，英国，比利时，德国，马来西亚，挪威，丹麦，新加坡，加拿大，芬兰，瑞典，新西兰，泰国，意大利，荷兰，捷克斯洛伐克（适用于斯洛伐克），波兰，澳大利亚，南斯拉夫（适用于波斯尼亚和黑塞哥维那），保加利亚，巴基斯坦，科威特，瑞士，塞浦路斯，西班牙，罗马尼亚，奥地利，巴西，蒙古国，匈牙利，马耳他，阿联酋，卢森堡，韩国，俄罗斯，巴布亚新几内亚，印度，毛里求斯，克罗地亚，白俄罗斯，斯洛文尼

亚，以色列，越南，土耳其，乌克兰，亚美尼亚，牙买加，冰岛，立陶宛，拉脱维亚，乌兹别克斯坦，孟加拉国，南斯拉夫联盟（适用于塞尔维亚和黑山），苏丹，马其顿，埃及，葡萄牙，爱沙尼亚，老挝，塞舌尔，菲律宾，爱尔兰，南非，巴巴多斯，摩尔多瓦，卡塔尔，古巴，委内瑞拉，尼泊尔，哈萨克斯坦，印度尼西亚，阿曼，尼日利亚，突尼斯，伊朗，巴林，希腊，吉尔吉斯斯坦，摩洛哥，斯里兰卡，特立尼达和多巴哥，阿尔巴尼亚，文莱，阿塞拜疆，格鲁吉亚，墨西哥，沙特阿拉伯，阿尔及利亚，塔吉克斯坦，埃塞俄比亚，土库曼斯坦，捷克，赞比亚，叙利亚，厄瓜多尔。

香港和澳门特别行政区签署了避免双重征税安排，均已经生效。

已经正式签署但尚未生效的3个协定是（依签字顺序）：乌干达、博茨瓦纳、智利。

（二）我国有关国际税收协定的原则

我国对外签订税收协定的基本原则是：既要有利于维护国家主权和经济利益，又要有利于吸收外资，引进技术，有利于本国企业走向世界。在此基础上，我国目前对外签订的综合性双边税收协定中，一般坚持以下具体原则：

（1）税收待遇对等原则。即协定中所有条款的规定要体现对等，对缔约国各方具有同等的约束力。

（2）地域管辖权优先原则。即坚持和维护所得来源地优先课税的权利，在合理合法的基础上充分保障我国的税收权益，这是从我国对外交往多处于资本输入国的角度考虑的。

（3）遵从国际税收惯例原则。即我国对外商签税收协定，参考了国际通行的税收协定范本，在兼顾双方利益的基础上结合各个范本制定出适合自己的范本。

（4）税收饶让原则。即坚持对方国家对我国的减免税优惠要视同已征税额给予减免，以便使我国的税收优惠措施切实有效。

税收协定属于国际法的范畴。双边税收协定由缔约国双方政府谈判后达成，经过各自国家的立法程序后生效，因此对于缔约国政府具有法律上的约束力。我国在税收协定的具体执行过程中，为协调国内税法与国际税收协定，当国内税法与国际税收协定不一致时，纳税人适用税收协定一般遵循以下原则：一是税收协定优先的原则，即国内税收法律法规规定税率高于税收协定的，按税收协定执行；二是孰优的原则，即国内法规定税率低于税收协定的，按国内法执行。